

Burmistrz Kisielice
ul. Daszyńskiego 5
14-220 Kisielice

Kisielice, dnia 16 marca 2017 r.

RF.PO.I.3120/2017

.....
.....
.....

reprezentowana przez:

.....
.....

adres do doręczeń:

.....
.....

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Burmistrz Kisielice, działając na podstawie przepisów art. 14j § 1 i § 3 w związku z art. 14b, art.14c i art. 14k § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (Dz.U.2017.201z późn.zm. t.j. z dnia 2017.02.01)

uznaje za nieprawidłowe

stanowisko wskazane we wniosku złożonym przez z siedzibą z dnia 4 stycznia 2017 r. (data wpływu 5 stycznia 2017 r.) o wydanie interpretacji indywidualnej w zakresie opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych od dnia 1 stycznia 2017 roku.

U z a s a d n i e n i e

W dniu 5 stycznia 2017 r. wpłynął do tutejszego organu wniosek złożony przez z siedzibą w o wydanie interpretacji indywidualnej przepisu art. 1a ust. 1 pkt 2 Ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. z dnia 6 maja 2016 r.; Dz.U. z 2016 r. poz. 716, dalej: „Uplok”) w zw. z art. 2 ust. 1 pkt 3 Uplok, dotyczącego opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych.

We wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej Wnioskodawca przedstawił następujący stan faktyczny:

Wnioskodawca jest przedsiębiorcą inwestującym w farmę wiatrową działającą w obszarze wytwarzania i obrotu energii elektrycznej z odnawialnych źródeł. Wnioskodawca prowadzi działalność gospodarczą polegającą na wytwarzaniu i obrocie energii z wiatru i jako taki jest właścicielem farmy wiatrowej usytuowanej na terenie gminy Kisielice.

Farma wiatrowa Wnioskodawcy wytwarza energię elektryczną przy pomocy generatorów elektroenergetycznych (turbiny wiatrowe) napędzanych energią wiatru.

Elektrownia wiatrowa Wnioskodawcy składa się m.in. z elementów budowlanych, na które składają się fundament i wieża stalowa oraz z urządzeń technicznych, na które składa się gondola, która z kolei obejmuje m.in. wirnik, stojan i układ konwerterów przetwarzających energię. Wirnik składa się z łopat połączonych piastą. Łopaty poruszane są przez wiatr. Energia mechaniczna napędzanych wiatrem skrzydeł jest przekształcana w energię elektryczną za pomocą wolnoobrotowego generatora elektrycznego, który z kolei przekształca ją w energię elektryczną niskiego napięcia przy pomocy układów energoelektronicznych, energia jest przysyłana do transformatora zainstalowanego u podstawy turbiny, następnie jest przekształtowana w energię elektryczną średniego napięcia, później jest przesyłana poprzez linie średniego napięcia do transformatora na stacji GPZ gdzie z kolei jest przekształcana w energię elektryczną wysokiego napięcia, a potem jest przesyłana do dystrybucyjnej sieci elektroenergetycznej operatora.

Wyżej wymienione urządzenia techniczne nie są elementami budowlanymi, lecz wytwarzane są w zakładach wytwórczych i przenoszone na miejsce przeznaczenia w celu ich montażu na fundamencie i wieży. Do zdemontowania urządzeń technicznych nie jest wymagane przeprowadzenie robót budowlanych. Urządzenia te, po ich zdemontowaniu mogą być użyte do wytwarzania energii z wiatru w innej lokalizacji. Po demontażu urządzeń technicznych, konstrukcja elementów budowlanych elektrowni wiatrowej, tj. fundamentu lub wieży, w żaden sposób nie ulegnie uszkodzeniu.

Funkcje elementów budowlanych i najważniejszych urządzeń technicznych zostały opisane poniżej:

Fundament - element konstrukcyjny z żelbetonu przekazujący na podłoże gruntowe całość obciążeń posadowionych na nim obiektów. Fundament swoją masą zapewnia stateczność układu i przekazuje obciążenia na podłoże gruntowe.

Wieża - ważny element konstrukcji turbiny wiatrowej podtrzymujący gondolę oraz układ wirnika. Wieża stalowa za swój główny cel ma umieszczenie wirnika na odpowiedniej wysokości nad poziomem gruntu w celu lepszego wykorzystania wiatru. Wieża elektrowni wiatrowej, oprócz utrzymania ważącej często kilkadziesiąt ton gondoli, ma za zadanie znosić także obciążenia grawitacyjne, obrotowe, i napory wiatru.

Gondola - urządzenie stanowiące element siłowni wiatrowej, w środku której znajdują się mechanizmy i urządzenia produkujące przetwarzające energię mechaniczną w prąd elektryczny, tj. generator, układy energoelektroniczne oraz układ sterowania.

Mechanizm regulacji kąta nastawienia (yaw) - system urządzeń znajdujący się pod gondolą połączony z układem sterowania całej turbiny, składający się z silników elektrycznych oraz dwóch kół zębatych, których zadaniem jest optymalne ustawienie gondoli względem wiatru.

Wirnik (rotor) z zespołem łopat - to urządzenie stanowi najważniejszy element siłowni wiatrowej, który przekształca energię wiatru w energię mechaniczną przekazywaną poprzez generator wolnoobrotowy. Wirnik osadzony jest na wale, stojan na konstrukcji gondoli. Ważną rolę w wirniku odgrywa liczba łopat - typowy układ to 3 łopaty.

Zespół przeniesienia napędu - tworzą go następujące urządzenia: wał główny, łożysko główne, hamulec.

Wał główny - urządzenie, które przenosi moment obrotowy pomiędzy zespołem łopat czyli wirnikiem a stojanem. Ponieważ turbina obraca się z niewielką prędkością w porównaniu z generatorem, zatem jej moment obrotowy ma dużą wartość. Z tego względu wał główny musi mieć odpowiednią wytrzymałość. Generator prądotwórczy - urządzenie, które ma za zadanie zamienić energię mechaniczną w elektryczną niskiego napięcia, która za pomocą kabli jest przekazana do transformatorów nN/SN oraz SN/WN.

Układ sterowania - urządzenia kontrolujące pracę elektrowni poprzez pomiar podstawowych parametrów siłowni, takich jak np. kierunek wiatru, prędkość wiatru, obroty wału, obroty generatora, napięcie generatora i prądy fazowe, kolejność faz, kąt natarcia łopat wirnika, drgania własne, napięcie zasilania układów wykonawczych.

W związku z tak przedstawionym stanem faktycznym, po stronie Wnioskodawcy powstała wątpliwość co do przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości od 1 stycznia 2017 r.

Pytanie Wnioskodawcy:

Czy w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r. za budowlę w rozumieniu przepisów Uplok dotyczących podatku od nieruchomości uznaje się wyłącznie elementy budowlane elektrowni wiatrowej (tj. fundament i wieża) czy także urządzenia techniczne wchodzące w skład elektrowni wiatrowej?

Stanowisko Wnioskodawcy:

Zdaniem Wnioskodawcy, w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r., za budowlę w rozumieniu przepisów Uplok dotyczących podatku od nieruchomości uznaje się wyłącznie (tak jak dotychczas) elementy budowlane elektrowni wiatrowej, czyli fundament oraz wieżę. W ocenie Wnioskodawcy na podstawie art. 1a ust.1 pkt. 2 Uplok i art. 3 pkt. 3 Prawa budowlanego urządzenia techniczne elektrowni wiatrowych nie wchodzą w zakres opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Wnioskodawca uzasadnił swoje stanowisko i podsumowując je wskazał, że:

1. Prawo podatkowe ma charakter autonomiczny, w związku z czym nie jest dopuszczalne automatyczne odwołanie się do definicji uregulowanych w innych gałęziach prawa, jeśli nie wynika to wprost z przepisów prawa podatkowego. Definicja budowli może mieć tylko taką treść, która została jej nadana w ustawie podatkowej - w tym przypadku Uplok. Ustawa o inwestycjach nie jest ustawą podatkową, ani ustawą do której ustawa podatkowa odsyła. Uplok w zakresie definicji budowli (a więc i zakresu opodatkowania) odsyła wyłącznie do przepisów Prawa budowlanego. Ustawy o inwestycjach nie można zaliczyć do regulacji ze sfery prawa budowlanego tym bardziej, że nie została wymieniona w art. 2 Prawa budowlanego, obok przepisów gałęzi tego prawa (prawa geologicznego, prawa wodnego, prawa o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami) jako element tego systemu.
2. Definicja budowli w Prawie budowlanym nie zmieniła się. Wykreślenie z niej „elektrowni wiatrowych” nie zmieniło otwartego charakteru wyliczenia co jest urządzeniem technicznym niepodlegającym opodatkowaniu. Katalog części budowlanych urządzeń technicznych (nie podlegających podatkowi od nieruchomości) nadal jest otwarty, o czym świadczy pozostawienie w definicji frazy „innych urządzeń”. Nadal, zgodnie z art. 3 pkt. 3 Prawa budowlanego, budowlę stanowią jedynie części budowlane m.in. elektrowni jądrowych oraz innych urządzeń. Bez wątpienia elektrownie wiatrowe nie są podobne do żadnego z obiektów wymienionych w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, w szczególności do wolno stojącego urządzenia technicznego. Zgodnie bowiem z orzecznictwem NSA, urządzenie posadowione na fundamencie lub innym elemencie budowlanym nie może zostać uznane za wolno stojące. Zgodnie z art. 3 pkt. 3 Prawa budowlanego elektrownie wiatrowe nie są budowlą.
3. Dotychczasowa praktyka opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych wskazuje, że podlegają one opodatkowaniu jedynie od ich części budowlanych. Takie stanowisko znajduje potwierdzenie w brzmieniu art. 3 pkt. 3 Prawa budowlanego oraz w jednolitym orzecznictwie sądowno-administracyjnym.
4. Wprowadzenie „elektrowni wiatrowej” do załącznika Prawa budowlanego w kategorii XXIX nie wpływa w żadnym stopniu na zasady opodatkowania podatkiem od nieruchomości, gdyż załącznik ten służy innym celom - wprowadza podział obiektów na wymagające lub nie wymagające pozwoleń na budowę (art. 55 Prawa budowlanego) oraz kalkulacji wysokości kar w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości co do zgodności obiektu budowlanego z projektem (art. 59f Prawa budowlanego).
5. Skoro w obecnej definicji obiektu budowlanego nie znajdują się urządzenia, to zasadniczo nie są one przedmiotem reglamentacji Prawa budowlanego, co potwierdzili (i) Minister Finansów w odpowiedzi na interpelację nr 32306 z dnia 22 kwietnia 2015 r. posła na Sejm RP Pana Macieja Orzechowskiego w sprawie wpływu zmiany ustawy Prawo budowlane oraz (ii) podsekretarz stanu w Ministerstwie Infrastruktury i Rozwoju, p. Paweł Orłowski, w odpowiedzi na interpelację nr 32355 w sprawie nowelizacji ustawy Prawo budowlane.
6. Treść uzasadnienia do projektu ustawy o inwestycjach wskazuje, że celem regulacji nie jest dokonanie zmian w podatku od nieruchomości a wprowadzenie obowiązku szerszego stosowania przepisów Prawo budowlane (m.in. dotyczących utrzymania obiektów budowlanych w należytym stanie technicznym) do części niebudowlanych elektrowni wiatrowych.
7. Przepis art. 17 ustawy o inwestycjach jest niezgodny z wynikającą z art. 2 Konstytucji RP zasadą przyzwoitej legislacji, ponieważ nie zawiera żadnej treści normatywnej, a może wprowadzać w błąd.

8. Uznanie stanowiska Wnioskodawcy za nieprawidłowe niesie ryzyko traktowania na gruncie podatku od nieruchomości jednego podsektora branży energetycznej w sposób dyskryminujący.

Dodatkowo na poparcie swojego stanowiska, Wnioskodawca wskazał na interpretacje indywidualne wydane w innych sprawach, tj. na Interpretację indywidualną Wójta Gminy Zgorzelec z dnia 3 listopada 2016 r., sygn. FP.310.1.1.2016.2, Interpretację indywidualną Wójta Gminy Puck z dnia 2 grudnia 2016 r., sygn. F.B.310.2.2016.MW, Interpretację indywidualną Burmistrza Iłży z dnia 5 grudnia 2016 r. sygn. FB.3123.4.105.2016, Interpretację indywidualną Burmistrza Miasta i Gminy Margonin z dnia 21 grudnia 2016 r. sygn. FN.310.1.2.2016, Interpretację indywidualną Burmistrza Tyszowic z dnia 29 grudnia 2016 r. sygn. PF.310.1.2016.

Stanowisko organu wydającego interpretację:

Odpowiadając na pytanie Wnioskodawcy należy wskazać, że zmiany wprowadzone w art. 9 ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. z 2016 r. poz. 961) do ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz. U. z 2016 r. poz. 290), w szczególności w zakresie definicji budowli, oraz wejście w życie przepisów ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych powodują zmiany w podstawie opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych i w konsekwencji w wysokości opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych Wnioskodawcy. Zdaniem organu, w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r., za budowlę w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2016 r., poz. 716 ze zm.), należy uznać całą elektrownię wiatrową, na którą składają się co najmniej fundament i wieża oraz elementy techniczne, tj. wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.

Takie rozumowanie wynika z analizy przepisów ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane oraz przepisów ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych.

Punktem wyjścia w sprawie opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych powinna być ustawa podatkowa, a konkretnie przepisy ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (dalej Upiol). Zgodnie z art. 1 pkt 1 Upiol, ustawa normuje podatek od nieruchomości.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 Upiol opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane:

- 1) grunty;
- 2) budynki lub ich części;
- 3) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

W odniesieniu do podstawy opodatkowania należy wskazać, że zgodnie art. 4 ust. 1 pkt 3 Upiol, podstawę opodatkowania stanowi dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, z zastrzeżeniem ust. 4-6 - wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne, a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych - ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego.

Natomiast jeżeli od budowli lub ich części, o których mowa w ust. 1 pkt 3, nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych - podstawę opodatkowania stanowi ich wartość rynkowa, określona przez podatnika na dzień powstania obowiązku podatkowego (art. 4 ust. 5 Upiol).

Zgodnie z art. 5 Upiol, Rada gminy, w drodze uchwały, określa wysokość stawek podatku od nieruchomości, z tym że stawki nie mogą przekroczyć rocznie od budowli - 2% ich wartości określonej na podstawie art. 4 ust. 1 pkt 3 i ust. 3-7.

Wracając do definicji budowli, to zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 Upiol budowla oznacza obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Przepis art. 1a ust. 1 pkt 2 Upiol wprost odsyła do definicji budowli w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, a więc do definicji legalnej.

Przechodząc na grunt prawa budowlanego, a konkretnie do ustawy Prawo budowlane należy wskazać, że zgodnie z definicją obiektu budowlanego zawartego w art. 3 pkt 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane należy przez to rozumieć budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych.

W brzmieniu obowiązującym do 16 lipca 2016 roku budowla oznaczała „*każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: lotniska, drogi, linie kolejowe, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni wiatrowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową*”.

Zgodnie z aktualnym brzmieniem art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane budowla to „każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem tablice reklamowe i urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową”.

Dnia 15 lipca 2016 roku weszła w życie ustawa z dnia 20 maja 2016 roku o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. z 2016 r., poz. 961), dalej „ustawa o inwestycjach”, w której:

- zgodnie z art. 2 pkt 1, wprowadzono definicję legalną elektrowni wiatrowej, z której wynika, że elektrownia wiatrowa oznacza „*budowlę w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, składającą się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych, o mocy większej niż moc mikroinstalacji w rozumieniu art. 2 pkt 19 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii (Dz. U. poz. 478 i 2365)*”;

- w art. 2 tejże ustawy w punkcie 2 wskazano także co składa się na elementy techniczne elektrowni wiatrowej, tj. wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu,

- dodatkowo Ustawa o inwestycjach znowelizowała ustawę Prawo budowlane poprzez zmianę zawartą w art. 3 pkt 3 ustawy definicji budowli, gdzie wykreślono z nawiasu zawierającego wyliczenie urządzeń technicznych, których jedynie części budowlane stanowiły budowlę, pojęcia „*elektrownie wiatrowe*”,

- jednocześnie pojęcie elektrowni wiatrowych zamieszczono w załączniku do ustawy Prawo budowlane w Kategorii XXIX.

W tym miejscu organ pragnie wskazać, że zasadniczo o zakresie opodatkowania podatkiem od nieruchomości decyduje ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Jednakże po wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r. (P 33/09), w przypadku budowli istotne znaczenie mają również normy prawa budowlanego. Jak wskazano powyżej, Ustawa o inwestycjach dokonała m.in. zmian w Ustawie Prawo budowlane ale nie tylko, wprowadziła bowiem definicję legalną elektrowni wiatrowej. Wprowadzone zmiany spowodowały, iż na gruncie prawa budowlanego cała elektrownia wiatrowa będzie obiektem budowlanym (budowlą). Cel ten, który wyraźnie wskazano w uzasadnieniu do projektu ustawy, został zrealizowany w następujący sposób.

Po pierwsze, w art. 3 pkt 3 Ustawy prawo budowlane, który definiuje budowlę, wykreślono z przykładowego katalogu urządzeń technicznych, których jedynie części budowlane stanowią budowle, elektrownie wiatrowe.

Po drugie, w załączniku do ustawy w kategorii XXIX wprowadzono nową kategorię obiektu budowlanego, jakim jest elektrownia wiatrowa. Zmiana ta jest bardzo istotna, sytuuje bowiem elektrownie wiatrowe we właściwym miejscu, między podobnymi obiektami budowlanymi. Ma to ogromne, zdaniem organu, znaczenie przy kwalifikacji tych obiektów na potrzeby podatku od nieruchomości. Na co właśnie uwagę zwrócił TK w wyroku z dnia 13 września 2011 r. (P 33/09), gdzie wskazał jak trzeba ustalać co jest budowlą opodatkowaną podatkiem od nieruchomości. Szerzej na temat wyroku Trybunału Konstytucyjnego i jego znaczenia Organ wypowie się w dalszej części interpretacji.

Po trzecie, w dodanym art. 82 ust. 3 pkt 5b Ustawy prawo budowlane wskazano, iż wojewoda jest organem administracji architektoniczno-budowlanej wyższego stopnia w stosunku do starosty oraz organem pierwszej instancji w sprawach obiektów i robót budowlanych. Tutaj rozszerzono tę kompetencję również na elektrownie wiatrowe w rozumieniu art. 2 pkt 1 ustawy o inwestycjach. Określono zatem organ właściwy dla całej elektrowni wiatrowej – części budowlanej i niebudowlanej. Elektrownia wiatrowa w całości jest traktowana jako jeden obiekt budowlany, a konkretnie budowla, co do której w procesie budowlanym właściwym jest wojewoda. Należy wskazać, iż przepis ten jest jedynym który po nowelizacji prawa budowlanego nawiązuje bezpośrednio do definicji elektrowni wiatrowej z art. 2 pkt 1 ustawy o inwestycjach. I ta właśnie definicja wskazuje, jakie elementy składają się na elektrownię wiatrową (a mianowicie **co najmniej** fundament, wieża oraz elementy techniczne - wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu).

Nie ma zatem żadnych podstaw do dzielenia elektrowni na część budowlana i niebudowlaną.

Organ wskazuje, iż z powyższego wynika, iż ustalenie prawidłowych zasad opodatkowania elektrowni wiatrowych wymaga sięgnięcia aż do trzech ustaw: o podatkach i opłatach lokalnych, prawa budowlanego oraz o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych.

W odniesieniu do definicji elektrowni wiatrowej zawartej w ustawie o inwestycjach, Organ jest zdania, iż należy ją uznać za mającą systemowy charakter. Na takie rozumowanie wskazuje Pan Rafał Dowgier, dr. nauk prawnych w publikacji „Nowe zasady opodatkowania elektrowni wiatrowych, Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych, Podatki i Opłaty Lokalne, wrzesień 2016. Potwierdza

to również Pan Leonard Etel, profesor prawa, kierownik Katedry Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku, w którego publikacji czytamy:

„...skoro ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych reguluje problematykę budowy tych obiektów i jednocześnie dostosowuje do potrzeb tej ustawy prawo budowlane, to użyte z ustawy -Prawo budowlane – pojęcie elektrownia wiatrowa należy rozumieć zgodnie z art. 2 u.i.e.w. Poprawność tej tezy po pierwsze nie zmienia fakt, iż wskazany przepis zawiera pojęcie skonstruowane na potrzeby słowniczka tej ustawy. Zauważyć należy, iż podobnie jest w przypadku art. 3 p.b., który chociaż zawiera słowniczek, to znajduje również zastosowanie w procesie stosowania prawa podatkowego. Zatem tak, jak nie powinno budzić wątpliwości, iż sformułowane na potrzeby prawa budowlanego („ilekroć w ustawie jest mowa o”) definicję obiektu budowlanego czy budowli wiązą w procesie wykładni regulacji ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, tak i skonstruowane na potrzeby ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych („użyte w ustawie określenia oznaczają”) definicję elektrowni wiatrowej wiąże w procesie wykładni prawa budowlanego. Z kolei powiązanie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych z ustawą – Prawo budowlane- jest oczywiste. Po drugie, wskazanego toku rozumowania nie burzy to, iż ustawodawca w sposób bezpośredni do przepisów ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych odesłał jedynie w art. 82 ust. 3 p.b. a nie uczynił tego w załączniku do ustawy. Nie sposób bowiem przyjąć, iż pojęcie „elektrownia wiatrowa” na gruncie tej samej ustawy miałyby być rozumiane w odmienny sposób. W obu przypadkach chodzi o elektrownię wiatrową w rozumieniu, jakie nadają temu pojęciu obowiązujące przepisy dotyczące lokalizacji i budowy tego rodzaju obiektów, a więc art. 2 u.i.w.e.” (Etel Leonard, Co ma kocioł do wiatraka? Opodatkowanie elektrowni wiatrowych w 2017 r., Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych, Podatki i Opłaty Lokalne, styczeń 2017, str. 18).

Na mocy nowelizacji ustawy Prawo budowlane, począwszy od 16 lipca 2016 roku, art. 3 pkt 3 nie wskazuje już wprost na elektrownie wiatrowe, których jedynie elementy budowlane zaliczane były do budowli. Organ pragnie wskazać, iż racjonalny ustawodawca usunął z przepisu słowa „elektrownie wiatrowe”, co oznacza, że budowlą są zarówno części budowlane elektrowni jak i niebudowlane. Gdyby usunięcie pojęcia „elektrowni wiatrowych” miało pozostać bez wpływu na rozumienie pojęcia budowli, to racjonalny ustawodawca pozostawiłby zapis „a także części budowlane urządzeń technicznych” i usunąłby dalszą część przepisu zawartą w nawiasie, czyli „(kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń)”. Ustawodawca tego nie uczynił, co zdaniem organu oznacza świadomy zabieg legislacyjny, który powoduje, że zmiana definicji budowli na gruncie przepisów prawa budowlanego wpływa na sposób opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych. Zdaniem Organu ustawodawca celowo zmienił regulacje prawne dotyczące elektrowni wiatrowych, w tym zasad ich opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Na czym te zmiany polegają i jakie skutki podatkowe wywołują wskazuje profesor Leonard Etel w przywołanej wyżej publikacji „Co ma kocioł do wiatraka? Opodatkowanie elektrowni wiatrowych w 2017 r.”, Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych, Podatki i Opłaty Lokalne, styczeń 2017, str. 14 i n. Autor wskazuje, iż należy cofnąć się do nowelizacji prawa budowlanego z roku 2005. Do czasu zmiany elektrownie były w całości opodatkowane podatkiem od nieruchomości. Po nowelizacji od 2006 roku w art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane pojawiło się pojęcie elektrowni wiatrowych. Za budowlę uznano części budowlane urządzeń technicznych (w tym właśnie elektrowni wiatrowych). Zdaniem autora: „w art. 3 pkt 3 p.b. po prostu dopisano elektrownie wiatrowe w odpowiednim miejscu tak, aby potajemnie zredukować obciążenia podatkowe. Był to jeden z pierwszych przypadków „poprawiania” prawa regulującego opodatkowanie nieruchomości poprzez dokonanie zmian w prawie budowlanym (...) W efekcie tych zmian w orzecznictwie zaczęto przyjmować, że opodatkowaniu podlegają jedynie części budowlane elektrowni wiatrowych. (...) stanowisko to pozostało niezmienione do czasu wejścia w życie ustawy z dnia 20 maja 2016 roku o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych. Aktem tym (...) zmieniono art. 3 pkt 3 p.b. poprzez wykreślenie elektrowni wiatrowych z katalogu urządzeń technicznych, których jedynie części budowlane stanowią budowle. Wykreślono zatem dokładnie to co dopisano w 2005 r. Można powiedzieć „oliwa sprawiedliwa...” i po paru latach korzystania z ulg podatkowych wprowadzonych przepisami prawa budowlanego sprawa wróciła do stanu wyjściowego.”

W uzupełnieniu powyższego organ pragnie podkreślić, że podział elektrowni wiatrowych (na części budowlane i niebudowlane) został wprowadzony w 2005 roku w wyniku poprawki senackiej do jednej z ustaw, które nowelizowały ustawę Prawo budowlane. W uzasadnieniu projektu ustawy o inwestycjach wskazano, że miało to na celu zwolnienie części niebudowlanych elektrowni wiatrowych z podatku od nieruchomości. Przyczyną dokonania tej poprawki, jak twierdzi dr Rafał Dowgier, było to, że *„do czasu jej wprowadzenia w orzecznictwie sądów pojawiały się orzeczenia, wedle których budowlą dla potrzeb opodatkowania była cała elektrownia wiatrowa składająca się z części budowlanych i niebudowlanych, które stanowiły całość techniczno-użytkową”* (Zob. R. Dowgier, Nowe zasady opodatkowania elektrowni wiatrowych, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2016, nr 9). Wprowadzona nowelizacja ustawy Prawo budowlane, poprzez wpisanie w art. 3 pkt 3 części budowlanych elektrowni wiatrowych, doprowadziła do rozwiania powstających wówczas wątpliwości. Podsumowując organ podkreśla, że wykreślenie z definicji budowli zawartej w art. 3 pkt 3 ustawy prawo budowlane, powoduje, iż budowlą jest cała elektrownia wiatrowa.

Organ wskazuje dodatkowo na kluczowe dla sprawy stanowiska wyrażone przez:

- Ministerstwo Infrastruktury i Budownictwa w odpowiedzi na interpelację nr 4207 w sprawie projektu nowej formy podatku od nieruchomości i objęcia elektrowni wiatrowych zmienionym prawem budowlanym, na podstawie nowelizacji ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych z dnia 8 lipca 2016 r. zgłoszoną przez posła Grzegorza Furgo,
- Ministra Rozwoju i Finansów w piśmie z dnia 9 grudnia 2016 r. nr PS2.844.85.2016 skierowanym do Przewodniczącego Związku Gmin Wiejskich Rzeczypospolitej Polskiej,
- Ministra Rozwoju i Finansów w piśmie z dnia 7 lutego 2017 roku znak PS2.0723.2.2017.

W odpowiedzi na interpelację nr 4207 podsekretarza stanu w Ministerstwie Infrastruktury i Budownictwa z dnia 8 lipca 2016 roku, w której zauważył, że:

„Przechodząc do zmian wprowadzonych ustawą z 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych należy przede wszystkim zauważyć, iż zmiany te prowadzą do przywrócenia stanu prawnego sprzed ww. nowelizacji Prawa budowlanego wprowadzonych ustawą z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy - Prawo budowlane oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 163 poz. 1364) i zrównania traktowania przez Prawo budowlane elektrowni wiatrowych z innymi wolno stojącymi urządzeniami technicznymi. Zrównanie to wiąże się w konsekwencji ze zrównaniem w traktowaniu w obszarze wysokości podatku od nieruchomości.”

Organ pragnie wskazać na dalszą część odpowiedzi na interpelację nr 4207:

„Odnosząc się do zagadnienia podatku od nieruchomości dotyczącego elektrowni wiatrowej należy przede wszystkim zauważyć, iż ustawa z 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych nie wprowadza żadnych zmian do ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2014 r. poz. 849), a więc nie dokonuje zmian w zakresie procentowej wysokości podatku od nieruchomości. Jednakże należy zauważyć, iż przepisy ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych określając podstawy opodatkowania opierają się na pojęciach zdefiniowanych w ustawie – Prawo budowlane, nie tworząc własnych definicji ani nie modyfikując definicji zawartych w Prawie budowlanym. Oznacza to, co oczywiste, że każda zmiana definicji zawartych w ustawie – Prawo budowlane skutkuje zmianą zakresu podstawy obliczania podatku od nieruchomości. Wprowadzenie takiej zależności było decyzją prawodawcy i projektodawcy systemu podatkowego.

Przechodząc do przepisów ww. ustawy o podatkach i opłatach lokalnych należy zauważyć, iż zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 tej ustawy, dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej podstawę opodatkowania stanowi ich wartość (a nie, jak wskazano w pytaniu, powierzchnia), o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1 stycznia

roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne, a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych - ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego.

Tym samym, co należy jednoznacznie podkreślić, podstawą opodatkowania w przypadku budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej zawsze jest jej wartość, i przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie wprowadzają w tym zakresie żadnych przedmiotowych wyjątków, w szczególności nie traktują inaczej instalacji służących wytwarzaniu energii z odnawialnych źródeł energii, czy elektrowni wiatrowych.

Przechodząc natomiast do definicji budowli, a więc pojęcia z Prawa budowlanego, którego zakres determinuje, poprzez wzajemne powiązanie ustaw, przedmiot opodatkowania, należy zauważyć, iż zgodnie z obecnie obowiązującą definicją, tj. definicją obowiązującą do chwili wejścia w życie przepisów omawianej ustawy, budowlą są m. in.:

- 1) wolno stojące maszty antenowe,
 - 2) wolno stojące trwale związane z gruntem tablice reklamowe i urządzenia reklamowe,
 - 3) wolno stojące instalacje przemysłowe,
 - 4) wolno stojące urządzenia techniczne,
 - 5) sieci uzbrojenia terenu,
- a także części budowlane elektrowni wiatrowych.

Tym samym obecnie podstawą opodatkowania podatkiem od nieruchomości jest wartość całego wolno stojącego masztu antenowego, całej wolno stojącej trwale związanej z gruntem tablicy reklamowej, całego wolno stojącego trwale związanego z gruntem urządzenia reklamowego, całej wolno stojącej instalacji przemysłowej, całego wolno stojącego urządzenia technicznego oraz całej sieci uzbrojenia terenu. Wyjątek dotyczył elektrowni wiatrowej, które, mimo że spełniają definicję wolno stojącego urządzenia technicznego, zostały, mocą ww. ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy - Prawo budowlane oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 163 poz.1364), potraktowane w sposób odmienny od innych wolno stojących urządzeń technicznych. Tym samym, w obecnym stanie prawnym, do chwili wejścia w życie przepisów ustawy z 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, elektrownie wiatrowe są traktowane, w obszarze podatkowym, w sposób uprzywilejowany, a ich właściciele są w lepszej podatkowej sytuacji niż właściciele innych urządzeń służących do wytwarzania energii z odnawialnych źródeł energii. Uprzywilejowanie to może zostać nawet ocenione jako zwolnienie podatkowe i pomoc publiczna.

W tym miejscu należy również podkreślić, iż przy literalnej wykładni przepisów, elektrownia wiatrowa wraz z urządzeniami technicznymi (wiriator z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu) wypełnia przesłanki budowli będącej wolno stojącym urządzeniem technicznym. Co więcej, zgodnie z przepisami ustawy z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym (Dz. U. z 2016 r. poz. 778) elektrownie wiatrowe stanowią (w świetle art. 10 ust. 2a) urządzenia wytwarzające energię z odnawialnych źródeł energii, a więc tym bardziej wpisują się w pojęcie urządzenia technicznego. Na marginesie należy również zauważyć, iż inwestorzy lokalizując elektrownie wiatrowe na podstawie decyzji o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu zwykle, chcąc zwolnić się z obowiązku wykazania tzw. dobrego sąsiedztwa planowanej inwestycji, powoływali się na przepis art. 61 ust. 3 ww. ustawy, zgodnie z którymi zasady dobrego sąsiedztwa nie stosuje się do linii kolejowych, obiektów liniowych i urządzeń infrastruktury technicznej. Co tym bardziej wskazuje na zasadność traktowania elektrowni wiatrowych, jak każdego innego wolno stojącego urządzenia technicznego.

Tutejszy organ zgadza się w pełni z argumentacją zacytowaną powyżej i konkludując tę część wyводу stwierdza w ślad za Ministrem Infrastruktury i Budownictwa, że „Przedstawiając powyższe ponownie podkreślić należy, iż budowle, jakimi są elektrownie wiatrowe, po wejściu w życie przepisów ustawy o

inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, nie będą traktowane inaczej niż inne budowle, czy wolno stojące urządzenia techniczne.”

Kolejnym argumentem przemawiającym za rozumowaniem organu jest wspomniane pismo Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 9 grudnia 2016 r. nr PS2.844.85.2016 skierowane do Przewodniczącego Związku Gmin Wiejskich Rzeczypospolitej Polskiej, które stanowi odpowiedź na wątpliwości dotyczące opodatkowania, od dnia 1 stycznia 2017 r., podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych. Minister wskazuje m.in, że:

„ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2016 r. poz. 716, z późn. zm.), która reguluje opodatkowanie budowli podatkiem od nieruchomości, definiuje budowlę jako obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych zawiera zatem własną definicję pojęcia „budowla”, niemniej w definicji tej znajduje się odesłanie do przepisów ustawy - Prawo budowlane, co powoduje, że jego normatywną treść na gruncie ustawy podatkowej ustala się na podstawie przepisów Prawa budowlanego. Na podstawie ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane (Dz. U. z 2016 r. poz. 290, z późn. zm.) budowlą jest każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem tablice reklamowe i urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową. Obowiązująca obecnie i wyżej przytoczona treść przepisu została ustalona ustawą z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. poz. 961) i obowiązuje od dnia 16 lipca 2016 r. Jednocześnie chcę zauważyć, że właściwym w sprawie kwalifikowania elektrowni wiatrowych na gruncie ustawy Prawo budowlane jest Minister Infrastruktury i Budownictwa, który uprawniony jest interpretowania tej ustawy. W tym miejscu należy więc wskazać, że w odpowiedzi na interpelację nr 4207 w sprawie projektu nowej formy podatku od nieruchomości i objęcia elektrowni wiatrowych zmienionym prawem budowlanym, na podstawie nowelizacji ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych podsekretarz stanu w Ministerstwie Infrastruktury i Budownictwa Pan Tomasz Żuchowski udzielił wyjaśnienia, że elektrownia wiatrowa wraz z urządzeniami technicznymi (wiriator z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniami mechanizmem obrotu) wypełnia przesłanki budowli będącej wolno stojącym urządzeniem technicznym.

Od dnia 16 lipca 2016 r. elektrownia wiatrowa w całości stanowi obiekt budowlany (budowlę) w rozumieniu ustawy Prawo budowlane, co wynika, jak wskazano powyżej, z aktualnej definicji „budowli”, zawartej w tej ustawie, jak również z Załącznika do niej, gdzie elektrownie wiatrowe zostały wprost wymienione jako obiekt budowlany (kategoria XXIX Załącznika). Potwierdza to również uzasadnienie do poselskiego projektu ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, w którym stwierdzono, że „ W projekcie ustawy zaproponowano wykreślenie przepisu wprowadzającego podział elektrowni wiatrowych na część budowlaną i niebudowlaną. W proponowanym stanie prawnym cała elektrownia wiatrowa będzie obiektem budowlanym (budowlą)…”. Niemniej do dnia 31 grudnia 2016 r. podatek od nieruchomości dotyczący elektrowni wiatrowych ustala się i pobiera zgodnie z przepisami obowiązującymi przed dniem wejścia w życie tej ustawy, co wynika wprost z art. 17 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych.

W konsekwencji powyższego od dnia 1 stycznia 2017 r. zmieniają się zasady opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości, w zakresie określenia podstawy opodatkowania tym podatkiem, bowiem opodatkowaniu podlegać będzie cała elektrownia wiatrowa.”

Natomiast Ministra Rozwoju Finansów w piśmie z dnia 7 lutego 2017 roku znak PS2.0723.2.2017 wskazał, że:

„Minister Rozwoju i Finansów wyraził opinię, że od 16 lipca 2016 roku elektrownia wiatrowa w całości stanowi obiekt budowlany (budowlę) w rozumieniu ustawy – Prawo budowlane. Niemniej jednak do dnia 31 grudnia 2016 r. podatek od nieruchomości dotyczący elektrowni wiatrowych ustalało się i pobierało zgodnie z przepisami obowiązującymi przed dniem wejścia w życie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, co wynika wprost z art. 17 tej ustawy. Zatem faktycznie zmiany w zakresie opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych nastąpiły od dnia 1 stycznia 2017 r.” [...] W związku z powyższym Minister Rozwoju i Finansów monitoruje na bieżąco kwestię opodatkowania budowli elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości. W razie spełnienia przesłanek, o których mowa w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2017 r. poz. 201z późn.zm), zostanie wydana interpretacja ogólna w tym zakresie.”

Zdaniem organu, mając na uwadze powyższe, wykreślenie przepisu, który wprowadzał podział elektrowni wiatrowych na część budowlaną i niebudowlaną skutkuje tym, iż cała elektrownia jest budowlą. Dzięki temu do całości elektrowni wiatrowej będą miały zastosowanie przepisy ustawy Prawo budowlane w zakresie jej użytkowania, tj. dotyczących katastrof budowlanych. Skoro cała elektrownia wiatrowa podlega przepisom ustawy Prawo budowlane, to zdaniem organu, dla celów podatku od nieruchomości również elektrownia wiatrowa w całości będzie budowlą i w związku z tym, należy uznać za błędne twierdzenie Wnioskodawcy, że zabieg wykreślenia elektrowni wiatrowych z nawiasu należy traktować jako usunięcie jednego z przykładów części budowlanych urządzeń technicznych będących budowlami. Ustawodawca wykreślając pojęcie elektrownie wiatrowe z nawiasu, dążył do tego, aby zarówno części budowlane oraz elementy techniczne, a co za tym idzie w całości stanowiły budowlę. Ułatwiać to miało uznanie sytuacji, np. oderwanie się łopaty za katastrofę budowlaną.

Wnioskodawca uważa, że: *„Treść uzasadnienia do projektu ustawy o inwestycjach wskazuje, że celem regulacji nie jest dokonanie zmian w podatku od nieruchomości a wprowadzenie obowiązku szerszego stosowania przepisów Prawo budowlane (m.in. dotyczących utrzymania obiektów budowlanych w należytych stanie technicznym) do części niebudowlanych elektrowni wiatrowych.”*

W odniesieniu do powyższego Organ pragnie wskazać, iż treść uzasadnienia do projektu ustawy o inwestycjach nie decyduje o opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych. Nie można mu bowiem przypisać żadnej treści normatywnej.

Wnioskodawca uważa również, że ustawa o inwestycjach nie należy do gałęzi prawa budowlanego. Istotnym dla sprawy jest, zdaniem organu, wspomniany już wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r. (sygn. akt P 33/09), gdzie TK prezentuje pogląd, zgodnie z którym definicja wyrażenia „budowla” formalnie jest definicją zakresową równościową, co oznacza, że budowlami są wszelkie obiekty wskazane enumeratywnie w treści definicji budowli oraz obiekty do nich podobne. Wskazanie enumeratywne oznacza zamknięty katalog wymienionych w definicji budowli obiektów budowlanych będących budowlami. Tezę tę przedstawił również Wnioskodawca powołując się na rozważania zawarte w tymże wyroku. Jednakże Trybunał analizując definicję budowli stwierdza, że należy ją uznać za definicję zakresową częstkową, ponieważ określa dwa warunki. Mianowicie warunek wystarczający bycia budowlą oraz warunek konieczny bycia budowlą. Pierwszy warunek określa, że „budowlami są wszelkie obiekty wskazane enumeratywnie w jej treści”. Z kolei drugi warunek konieczny do bycia budowlą wskazuje, że „budowlami nie są obiekty zakwalifikowane jako budynki lub obiekty małej architektury”. Jak rozważa dalej Trybunał Konstytucyjny „(...) o kwalifikacji określonych obiektów jako budowli, oprócz definicji sformułowanej w art. 3 pkt 3 u.p.b., mogą przesądzać również inne przepisy rozważanej ustawy, (...), oraz **załącznik do niej określający kategorie obiektów budowlanych** (...). Treść tych przepisów i załącznika na różne sposoby doprecyzowuje rozpatrywaną definicję [budowli – przyp. organu] (...)”. Stanowisko Trybunału Konstytucyjnego jasno określa, że przy ustalaniu czy dany obiekt stanowi budowlę w rozumieniu Upiol, poza definicją zawartą w art. 3 pkt 3, należy posłużyć się całą ustawą Prawo budowlane oraz załącznikiem do niej. Dlatego też, w analizowanym przypadku,

załącznik do ustawy Prawo budowlane wprost wskazuje na obiekt budowlany w postaci elektrowni wiatrowej, a biorąc pod uwagę powyższe, obiekt budowlany, który nie jest budynkiem ani obiektem małej architektury jest budowlą.

Ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych w art. 2 pkt 1 wprowadziła legalną definicję elektrowni wiatrowej. Zgodnie z jej zapisami elektrownia wiatrowa jest to budowla w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, składająca się co najmniej z fundamentu, wieży i elementów technicznych, o mocy większej niż moc mikroinstalacji w rozumieniu art. 2 pkt 19 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii (Dz. U. poz. 478 i 2365). Zdaniem Organu definicja ta doprecyzowała czym jest elektrownia wiatrowa oraz wskazuje dokładnie jakie są jej elementy składowe.

W ocenie organu podatkowego nie ma wątpliwości co do tego, że elektrownia wiatrowa (wymieniona w załączniku do ustawy Prawo budowlane), powinna być rozumiana w sposób wskazany w art. 2 pkt 1 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych. De facto to nie prawo budowlane lecz ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych determinuje elementy składające się na elektrownię wiatrową. Potwierdzeniem takiego toku myślenia jest stanowisko Trybunału Konstytucyjnego zawarte we wspomnianym wcześniej wyroku, w którym wskazuje, iż *„nie jest wykluczone, że o statusie poszczególnych obiektów i urządzeń współdecydować mogą również inne przepisy rangi ustawowej, uzupełniające, modyfikujące czy doprecyzowujące prawo budowlane”*. Zdaniem organu tak też należy postąpić w przypadku rozumienia pojęcia elektrowni wiatrowej jako budowli, o której statusie bez wątpienia współdecyduje ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych. Zdaniem organu, ustawodawca podatkowy nie ograniczył się wyłącznie do ustawy podatkowej, tj. ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Z konstrukcji przepisów wynika, że ustawodawca podatkowy wychodzi poza ramy ustawy stricte podatkowej i korzysta z uregulowań innych gałęzi prawa. W tym przypadku jest to zarówno ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane jak i przepisy ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, które chociażby zmieniają przepisy prawa budowlanego. A zatem z systemowego punktu widzenia przepisy te współoddziałują na siebie. Dodatkowo należy zwrócić uwagę, że ustawa o podatkach i opłatach lokalnych w odniesieniu do rozumienia definicji budowli nie odsyła wprost do ustawy Prawo budowlane a do szeroko rozumianego prawa budowlanego. Ustawa o inwestycjach definiując pojęcie budowli odnosi się:

- zarówno do rozumienia definicji budowli wg. ustawy Prawo budowlane (art. 3 pkt 3 ustawy),
- jak również ją rozszerza (wskazując na co najmniej fundament, wieżę oraz elementy techniczne).

Na to, iż definicja elektrowni wiatrowej jest definicją systemową organ wskazywał we wcześniejszej części wyводу, którą należy brać pod uwagę przy wykładni prawa budowlanego. Należy sobie zadać pytanie, czy ustawę o inwestycjach można zaliczyć do szeroko rozumianego prawa budowlanego. Wydaje się, że tak. Ustawa o inwestycjach reguluje zagadnienia dotyczące prawa budowlanego, zmienia również jego przepisy. Chociażby treść uzasadnienia do projektu ustawy o inwestycjach wskazuje, że m.in. celem regulacji jest wprowadzenie obowiązku szerszego stosowania przepisów Prawo budowlane do części niebudowlanych elektrowni wiatrowych (między innymi dotyczących utrzymania obiektów budowlanych w należyłym stanie technicznym). Wynikiem takiej regulacji miała być np. możliwość uznania oderwania się łopaty (uznawanej przez organy nadzoru budowlanego za części niebudowlane elektrowni wiatrowej) za katastrofę budowlaną, a tym samym umożliwienie organom nadzoru budowlanego interwencji w takich sytuacjach. Zdaniem organu ustawę o inwestycjach można uznać za część prawa budowlanego. W związku z czym definicja elektrowni wiatrowej zawarta w ustawie o inwestycjach jak najbardziej może być stosowana na potrzeby podatku od nieruchomości. Jest to akt rangi ustawowej, a więc nie ma przeszkód aby stosować go do określenia przedmiotu opodatkowania. Na to, iż definicja elektrowni wiatrowej jest definicją systemową organ wskazywał we wcześniejszej części wyводу, którą należy brać pod uwagę przy wykładni prawa budowlanego (zobacz również stanowisko wyrażone przez profesora Leonarda Etela).

Na koniec podkreślić należy, że ustawodawca, wiedząc jakie skutki wywrze zmiana ustawy Prawo budowlane w zakresie podatku od nieruchomości, w ustawie o inwestycjach w zakresie elektrowni

wiatrowych ostatecznie zapisał w art. 17, że „Od dnia wejścia w życie ustawy do dnia 31 grudnia 2016 r. podatek od nieruchomości dotyczący elektrowni wiatrowej ustala się i pobiera zgodnie z przepisami obowiązującymi przed dniem wejścia w życie ustawy.” Zdaniem organu, zabieg ten miał na celu wydłużenie czasu, podatnikom podatku od nieruchomości od elektrowni wiatrowych, na przygotowanie się do wzrostu wartości elektrowni wiatrowych stanowiących podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości. Założeniem przepisu art. 17 nie było determinowanie zasad ustalania podatku od nieruchomości, a jedynie danie czasu podatnikom na wdrożenie zmian. Od 1 stycznia 2017 roku podstawą opodatkowania podatkiem od nieruchomości od elektrowni wiatrowej będzie wartość wszystkich jej elementów. Dodatkowo, w ślad za Profesorem Leonardem Etelem należy wskazać, iż „Z przepisu tego wyraźnie wynika, że ustawodawca zakłada zmianę zasad opodatkowania elektrowni wiatrowych od początku 2017 r. Wyróżnia on bowiem na potrzeby opodatkowania elektrowni wiatrowych „przepisy obowiązujące przed dniem wejścia w życie ustawy”, które z założenia muszą się różnić od tych, które obowiązują po tym dniu. Inaczej ten przepis nie byłby potrzebny. Zatem nie ma sensu zastanawianie się nad tym czy zmieniają się zasady naliczania podatku od nieruchomości w nowym stanie prawnym – wynika to bezpośrednio z ustawy. Taka była wola ustawodawcy, aby te zasady zmienić. (...) Stwierdzam jedynie, że ustawodawca świadomie zdecydował o tym, że podatek od elektrowni wiatrowych powinien być płacony inaczej niż miało to miejsce wcześniej. Pojawiające się w prasie interpretacje, z których wynika, że nic się nie zmienia w opodatkowaniu elektrowni wiatrowych po 1 stycznia 2017 roku są oparte na niedopuszczalnym w zasadach wykładni prawa założeniu, że określony przepis – w tym przypadku przytoczony art. 17 – jest niepotrzebny. Tylko taka bowiem interpretacja pozwala pominąć brzmienie tego artykułu stwierdzeniem, że „nie ma on treści normatywnej” i jest błędnie skonstruowany. A jeżeli tak – to nic z niego nie wynika i nie powinien być brany pod uwagę przy ustalaniu zasad opodatkowania elektrowni wiatrowych. Ten kierunek wykładni sprowadza się do, że jeżeli z przepisu literalnie wynika co innego niż my sądzimy, to traktujemy ten przepis jako nieistniejący. Z art. 17 wynika co wynika i nie można tego przepisu pomijać ustalając zasady opodatkowania elektrowni wiatrowych.” (Etel. L, Co ma kocioł do wiatraka? Opodatkowanie elektrowni wiatrowych w 2017 r., Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych, Podatki i Opłaty Lokalne, styczeń 2017, str. 13).

Biorąc pod uwagę powyższe rozważania, organ podatkowy stwierdza, że od 1 stycznia 2017 roku, w rozumieniu przepisów Upiol, cała elektrownia wiatrowa stanowi budowlę (zarówno jej część budowlana jak i elementy techniczne (wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu), a tym samym podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości od pełnej jej wartości.

Pouczenie:

Zastosowanie się do interpretacji indywidualnej przed jej zmianą lub przed doręczeniem organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną nie może szkodzić wnioskodawcy, jak również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej.

Niniejsza interpretacja, po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę oraz inne podmioty wskazane w treści interpretacji, zostanie niezwłocznie zamieszczona w Biuletynie Informacji Publicznej.

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie, ul. Emilii Plater 1, 10-562 Olsztyn, po uprzednim wezwaniu na piśmie organu, który wydał interpretację w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o jej wydaniu – do usunięcia naruszenia prawa (art.52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi.) Skargę do WSA wnosi się w dwóch egzemplarzach w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia odpowiedzi na wezwanie do usunięcia

naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie sześćdziesięciu dni od dnia wniesienia tego wezwania. Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi na adres: Burmistrz Kisielic, ul. Daszyńskiego 5, 14-220 Kisielice.

BURMISTRZ KISIELIC

/-/ Rafał Ryszczuk